

O PL do Carf: uma análise crítica das alterações no PAF

Nos últimos dias, foi aprovado o PL nº 2.384/23 (PL do Carf). Com o endosso da casa legislativa, o projeto vai para sanção presidencial, razão pela qual nos parece ser o momento adequado de fazer uma análise crítica do texto aprovado. Em nossa análise, iremos focar nas regras que alteram o processo etendemos apresentar **sete aspectos que nos parecem problemáticos**.



Carlos Augusto Daniel Neto
Advogado

1) O artigo 1º desse PL reestabelece o voto de qualidade do presidente de

Turma como critério de resolução dos empates nos julgamentos no Carf. Não obstante, pode levar a relevantes discussões derivadas. O PL não apenas revoga o artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, com seu artigo 17, II, mas também afirma expressamente que no empate o resultado será "proclamado" na forma do §9º do artigo 25 do Dec. 70.235/72, retomando essa regra.

A primeira discussão derivada disso diz respeito à relação entre o art. 19-E e o art. 25, §9º, citados acima: há muito sustentamos que o primeiro operou uma revogação tácita do segundo, por regular todo o seu âmbito de aplicação, dando solução jurídica distinta e com ele incompatível [\[1\]](#), e a redação do PL nº 2.384/23 vem corroborar nossa hipótese.

Caso as duas regras coexistissem em uma relação de especialidade, como defendido pela PFN e pela Portaria ME nº 260/2020, bastaria que se revogasse a disposição (pelo artigo 17, II, do PL) para o artigo 25, §9º, retomasse sua eficácia sobre todos os casos. Por outro lado, caso tivesse havido uma revogação total do artigo 25, §9º, não bastaria a simples revogação do 19-E para que o voto de qualidade fosse restabelecido, pois o ordenamento brasileiro não aceita a figura da **repristinação de lei revogada**, por força do artigo 2º, §3º da Lindb [\[2\]](#).

Verba cum effectum sunt accipienda: o artigo 1º do PL do Carf vem exata e expressamente reestabelecer a força normativa da disposição tacitamente revogada, paralelamente à revogação do art. 19-E, corroborando o que sustentamos há muito — de que teria se operado uma revogação total do artigo 25, §9º —, e renovando o ensejo da contestação retroativa quanto à aplicação da ilegal Portaria ME nº 260/2020.

O segundo ponto diz respeito a prorrogar a confusão da sistemática do voto de qualidade com a "proclamação do resultado", estratagemas utilizados pela administração para, a pretexto de regular essa etapa do procedimento (cuja única função é dar publicidade formal ao resultado e marcar a preclusão do direito de os julgadores alterarem seus votos [3]), criar restrições ilegais por meio de portarias "regulamentadoras". O voto de qualidade não é proclamação do resultado, mas sim da contagem de votos no julgamento, na condição de "voto de desempate" do presidente, para daí ser proclamado o desfecho do julgamento. *Confundir essas duas questões é abrir margem para novas tentativas de criativas de "regulamentações" por parte do Ministério da Fazenda!*

2) O artigo 2º do PL inclui o §9º-A no artigo 25 do Decreto 70.235/72, que exclui as multas e cancela a representação fiscal para fins penais, na hipótese de julgamento "*resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*".

Em primeiro lugar, o dispositivo é excessiva e equivocadamente amplo, pois não especifica se se refere ao empate quanto ao mérito do caso, ou a quaisquer outras matérias passíveis de julgamento, como admissibilidade, responsabilidade, solidariedade, majoração de multas, juros *etc.*

Na sua literalidade, bastaria um empate do colegiado sobre a qualificação de uma multa para que fosse toda ela excluída, a despeito de não haver empate quanto ao mérito do caso. Ou bastaria um empate quanto à tempestividade do recurso para se afastar as multas, a despeito do colegiado sequer ter se debruçado sobre o mérito da discussão!

Ou pior: caso se vote, *por maioria*, a eliminação da qualificação da multa, ainda restaria a multa base de 75%, mas caso *empate*, a totalidade da multa será eliminada! Caberia então ao contribuinte lutar para convencer alguns conselheiros a mudarem de posição, em busca dos préstimos do resultado pelo voto de qualidade? Esse exemplo só ilustra os problemas que decorrem dessa péssima redação.

Em sendo aplicado o dispositivo literalmente, há um evidente excesso e uma supressão desproporcional do interesse público relacionado aos créditos cobrados, o que põe em xeque a validade da regra. Outro possível desdobramento seria contrapor-se ao alcance aberrante por meio de criação de atos infralegais "regulamentares", que decerto poderão ser questionados quanto à sua legalidade. *A má redação do texto o coloca entre a cruz e a espada.*

Em segundo lugar, a referência ao cancelamento da representação fiscal para fins penais nos parece desprovida de efeitos práticos relevantes. Engana-se quem entende que esse dispositivo será um óbice à persecução penal por crimes tributários, ou que afetaria de alguma forma processos penais em andamento no âmbito judicial [4], por ignorar a natureza e função desse ato.

Como já definido pelo STF na ADI nº 1.571-1 [5], a representação fiscal é mera *notitia criminis*, a ser enviada ao MP depois do encerramento do processo administrativo, não sendo necessária, nem suficiente, para a propositura da ação penal, por meio da apresentação da denúncia (*e.g.* HC 81.611). Os

crimes contra a ordem tributária são de *ação penal pública incondicionada*, podendo o seu titular propô-la independente de qualquer manifestação da administração pública, sem prejuízo da solicitação de cópia dos processos, ou mesmo do monitoramento, com cooperação da PGFN, do andamento de casos, aguardando o encerramento dessa etapa.

3) O artigo 2º do PL incluiu o §12º no artigo 25, para assegurar ao "*procurador do sujeito passivo a realização de sustentação oral*".

Em se tratando de um procedimento contencioso que envolve a participação tanto de contribuintes (representados por seus patronos ou não) como de procuradores da Fazenda Nacional, parece-nos ferir a isonomia e a paridade de armas a outorga de uma garantia apenas a um dos lados da contenda, sem assegurá-la a todos os "*litigantes em processo administrativo*", nos contornos do contraditório estabelecido no artigo 5º, LV, da CF/88.

4) Incluiu-se o §13º no artigo 25, para estabelecer o dever dos órgãos do contencioso administrativo de observar as súmulas de jurisprudência editadas pelo Carf. Aqui peca-se por ter ficado alguém do que deveria.

O dispositivo se omite ao restringir o seu alcance apenas aos órgãos de julgamento: caso a sua finalidade fosse de uniformizar entendimentos e práticas na Administração, deveria então ter abrangido inclusive a Receita Federal no alcance vinculante das súmulas. Por outro lado, praticamente todas as súmulas do Carf já são *dotadas de efeitos vinculantes sobre toda a administração tributária federal*, por força de Portarias MF, expedidas com base na competência do artigo 87, I e II da CF/88, c/c artigo 75 do Ricarf, o que reduz sobremaneira seus efeitos práticos — mas possui o mérito de tirar essa vinculação do âmbito de discricionariedade do Ministro da Fazenda.

5) O artigo 2º do PL cria o artigo 25-A do Decreto nº 70.235/72, que estabelece, em caso de voto de qualidade, a faculdade do "contribuinte" de pagar o principal do crédito (remanescente) no prazo de 90 dias, com a exclusão dos juros de mora, em até 12 parcelas mensais. Além disso, ele poderá utilizar prejuízo fiscal e base negativa de IRPJ e CSLL dele ou de outras pessoas jurídicas e sociedades controladas ou controladoras, direta ou indiretamente, independente do ramo de atividade.

Há um **primeiro problema**, evidente, de alcance da regra pela sua má-redação.

O legislador não se atentou à dicotomia terminológica básica "contribuinte/sujeito passivo", vindo a repetir o mesmo erro da redação do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02. Não poderia o responsável optar pelo pagamento da dívida de que é corresponsável, com o benefício legal? Parece-nos que sim. Mas em se tratando de benefício fiscal, com efeito de exclusão de crédito tributário, haveria que se observar o artigo 111 do CTN, estabelecendo uma evidente controvérsia.

Além disso, qual o marco para contagem do prazo de 90 dias? A data do julgamento, da disponibilização do acórdão ou da ciência do contribuinte? O dispositivo é lacônico, mormente por se referir à resolução do julgamento, e não ao encerramento do processo — momentos distintos.

Mas o **segundo problema** é mais grave. Há um problema fundamental de *coerência legislativa*.

Ofende-se diretamente o **postulado do legislador coerente** que determina que, ao tomar uma decisão legislativa fundamental a respeito da oneração ou desoneração de contribuintes, estabelecendo critério de

diferenciação entre eles, o legislador deverá seguir de modo coerente com aquele critério quando haja a mesma justificativa [6] (que, no caso, se relaciona ao estabelecimento de sanções premiais para o adimplemento), sob pena de afronta ao Estado de Direito. Esse postulado, ensina Tipke, é decorrência do próprio princípio da igualdade, que exige do legislador a manutenção de uma consistência valorativa entre as decisões tomadas sucessivamente, mantendo a coerência entre elas [7].

Explico-me: o legislador estabeleceu no artigo 138 do CTN que na denúncia espontânea se exclui a responsabilidade por penalidades. Indo além, no artigo 6º da Lei nº 8.218/91, criou um mecanismo redutor escalonado de multas, para estimular o contribuinte ao adimplemento do crédito tributário lançado. Dá-se desconto de 50% se o pagamento se der no prazo de 30 dias da notificação do lançamento (ou 40% se parcelarem); 30% se for quitado no prazo de 30 dias da decisão de primeira instância (ou 20% se parcelarem) — aplicando-se esse percentual também para processos que foram objeto de recurso de ofício e chegaram ao Carf e CSRF (SCI Cosit nº 01/2021).

O PL do Carf cria um benefício para o pagamento espontâneo àquele que litiga até o Carf, e perde pelo voto de qualidade, que supera até mesmo as vantagens de se fazer uma denúncia espontânea, ofendendo a lógica básica que deve orientar esse tipo de política fiscal: ***aquele que paga espontaneamente não pode estar em uma situação pior que quem litiga até a última instância possível e perde***. A incoerência com as escolhas pretéritas do legislador é ostensiva, e gera um verdadeiro estímulo ao litígio.

Lembremos que o STF recentemente consignou no RE 607.642 [8] que a legislação do PIS/Cofins está em processo de inconstitucionalização, "*decorrente da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98*". A corte deixou claro, para além de qualquer dúvida, que a coerência legislativa é uma exigência constitucional e um possível parâmetro de controle de constitucionalidade do produto da atividade do legislador.

Um **terceiro problema** é a ausência de uma "data de corte do vínculo" para a consideração das pessoas jurídicas, controladas ou controladores, que poderão utilizar seus prejuízos fiscais para a quitação das dívidas. Isso permite que o contribuinte, em sendo malgrado em sua defesa, procure por empresas inativas, com saldos de prejuízos acumulados, para sua aquisição (normalmente com pesados deságios) e utilização para pagamento do tributo, ampliando ainda mais a sua vantagem. O efeito prático disso será a criação de um mercado de empresas com prejuízos fiscais, para fins de pagamento de tributos.

6) O artigo 25-A, §9º, estabelece que no prazo de 90 dias para "opção pelo adimplemento" o contribuinte, apesar de ter perdido, poderia obter certidão de regularidade fiscal (CND).

Ora, à luz do 206 do CTN, ou o artigo 25-A criou um "prazo de vencimento *renovado triplo*" para o contribuinte que litigou (e perdeu), em uma óbvia ofensa à isonomia tributária e contrariando a lógica de que o vencimento se conta da notificação do lançamento (artigo 160 do CTN), ou está criando hipótese de suspensão de exigibilidade por esse prazo, se imiscuindo em matéria que deveria ser objeto de lei complementar. De uma forma ou de outra, o dispositivo apresenta problemas evidentes de validade, além de premiar, ainda mais o litigante sucumbente.

7) Por fim, uma provocação: na hipótese de o contribuinte perder por voto de qualidade em uma Câmara Baixa, em uma matéria que sabidamente a CSRF julgaria desfavorável por maioria, certamente ele não teria interesse em apresentar um REsp, pois já conta com a exoneração das multas e demais

vantagens. Nesse contexto, poderia a PFN apresentar um REsp para que a matéria seja apreciada pela CSRF?

Por um lado, parece-nos haver um *inequívoco interesse processual recursal*, tendo em vista que a decisão por voto de qualidade gerou uma sucumbência para o erário, relativamente às multas exoneradas. Por outro, há a questão da necessidade de comprovação da divergência para que o recurso seja admitido.

Para esse tipo de situação, bastaria apresentar um caso análogo, que tenha sido julgado desfavorável por maioria de votos (com manutenção da multa) para que esteja demonstrada a divergência? Isso adicionaria ao exame de divergência, tipicamente qualitativo, uma camada quantitativa, que passaria pelo exame do teor das votações, pelo impacto que agora terão sobre o conteúdo do crédito? Não temos uma resposta — *ainda* — para essa questão, mas nos parece que é um debate que precisará ser enfrentado.

Em arremate, fica claro que o PL nº 2.384/23 altera drasticamente o processo administrativo fiscal. Em nossa opinião, e à luz das considerações apresentadas acima, para *pior*, se considerado sob uma perspectiva de técnica jurídica, isonomia e coerência da legislação.

Com a vindoura sanção, as regras devem entrar em vigor e a partir daí teremos as múltiplas controvérsias que delas surgirão — algumas das quais tentamos antecipar aqui. Em um derradeiro exercício de futurologia, duvidamos que os problemas se encerrem nos sete pontos acima elencados.

[1] RIBEIRO, Diego Diniz; DANIEL NETO, C. A.. *A ilegalidade das restrições estabelecidas pela Portaria ME n. 260/2020 ao desempate pró-contribuinte no Carf*. In: *As conquistas comunicacionais no Direito Tributário atual*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 365-392.

[2] "Art. 2º (...) § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."

[3] A proclamação do resultado é um ato meramente declaratório e vinculado à votação da turma, perfectibilizando o ato administrativo singular, mas de formação colegiada, que é a decisão da Turma.

[4] E.g., <https://www.correiobraziliense.com.br/politica/2023/07/5107623-pl-do-carf-e-aprovado-e-haddad-vence-de-novo-entenda.html>

[5] ADI 1.571, relator(a): Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003.

[6] ÁVILA, Humberto. "O postulado do legislador coerente e a na?o-cumulatividade das contribuições",



p. 179.

[7] TIPKE, Klaus. "Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário", p. 518-519.

[8] RE 607642, relator(a): Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, julgado em 29/6/2020.

Meta Fields